

# 原则基础、目标导向的会计准则对会计寻租的抑制

文 / 谢军辉

## 一、会计准则的经济后果

“经济后果”是指,会计报告对企业、政府、工会、投资者、债权人决策行为的影响。比弗将其归纳为如下:财务分配、所招致的累计风险与风险分布、累计消费和累计生产、资源配置、公开提供信息的资源、规范的资源、民间搜集信息的资源。有学者认为经济后果是会计寻租的逻辑起点,颇有见地。

## 二、规则基础的会计准则所导致的恶性经济后果

安然会计丑闻正是巧妙地利用了 EITF 发布的若干指导意见中关于 SPE 会计处理的若干“界限检验”的规则漏洞巧立名目、瞒天过海,一时之间仿佛以规则为基础的“会计准则”就成了了一系列会计丑闻的罪魁祸首。

### 1. 具有美国特色的“规则为基础”会计准则体系的形成

泽夫指出:(1)SEC 严格要求遵从 FASB 的准则、(2)发达的诉讼环境、(3)意见兜售的氛围、(4)公司自利的游说,从准则中寻找借口和豁免。一言以蔽之,规则基础是利益集团博弈的必然结果。从某种意义而言,它也是会计寻租的产物。

### 2. 规则导向的另一个原因是财务会计自身的局限性

会计准则致力于“经济现实”的诠释,而面对千差万别的“经济现实”,矛盾丛生共存,财务会计的应用性往往是理想与现实的糅合、理论与实践的折中。尤其,当“经济后果理论”构成会计准则制订者实质性政策框架的坚定组成部分时,会计准则从某种角度而言成为众多相关者的利益协调工具。而 CF 的缺陷,如确认计量问题没有得到解决,也未对会计政策的选择予以指导。Watts 和 Zimmerman 提出:当一个自利的理论能够用来解释会计准则时,但它将不会被用来验证准则,因为它在政治上是不受欢迎的;结果是,不仅现在而且永远都不存在一个普遍接受的会计理论去验证准则。正是财务会计的这种先天不足,为各利益集团的会计寻租提供了广阔的“战略空间”。

美国是一个多元化的民主社会,利益集团在游说国会、SEC、FASB 等机构时同样需要令人信服的“辩解理由”,甚至引经据典,至少在形式上如此。管制为利益集团游说制定其所需要的准则提供了动机。会计程序是产生财富转移的方式之一,利益集团总是希望所制定的会计程序产生对其有利的财富转移。利益集团

所关心的只是其既得利益与预期效益,所有的这些都破坏了会计程序背后的理论逻辑一致性,使会计准则不再是建立一个内在、一致、连贯、稳定与实用的 CF 基石之上,使会计寻租者有机可乘。

## 三、原则基础、目标导向的会计准则对会计寻租的抑制

SEC 的报告《对美国财务报告采用以原则为基础的会计体系的研究》指出:最佳的以原则为基础的会计准则包括一个关于主要会计原则的简明扼要的陈述,在这些陈述中会计目标是会计原则的一个重要组成部分,并很少有(如果有的话)与这些原则例外或不一致的地方。此外,准则应该根据交易的种类和实质提供足够的实务指南但应避免界限检验。最后,准则还要来源于具有一致性的财务会计概念框架(简称 CF)。

在准则制定过程中实施目标导向体系还需要进一步采取的关键措施包括:找出 CF 的不足、推动美国与国际会计准则的协调、对 GAAP 级次重新定义、制定权威的应用指南、增加获得权威文献的途径。

明确的目标、清晰的 CF 使会计寻租者所谓的看似富丽堂皇的辩解理由背后所隐藏的利益动机暴露无遗。在这个意义上 CF 成为识别、分析、评价会计寻租者辩解理由的理论基石之一,以“CF”为准绳制定真正反映公众利益的准则;以“经济实质”为依据,还企业的“交易与事项”的本来面目,为公众投资者提供真正有用的会计信息。CF 提供了应对会计寻租者以各种辩解对会计准则制定进行干预的有效“武器”,并将其置于法律的保障之下。

目标导向减少了例外情况和界限检验,必然导致了更多职业判断,加之法案强化了对白领的惩罚力度,使财务报告编制人与审计师的风险倍增,使他们的利益同投资者的利益更好的结合起来,有效地抑制了会计寻租。同时避免了会计寻租者利用这些例外情况和通过对界限检验的界限的刻意留守和回避,达到任意选择会计政策以粉饰财务报告、欺骗公共投资者的目的。原则基础、目标导向会计准则的发展方向无疑是历史的必然,也是抑制会计寻租的客观需要。

(作者单位:厦门大学会计系)